

Rapport inzake het onderzoek naar de jaarrekening van de Algemene Dienst van het land Aruba over het dienstjaar 2011

Algemene Rekenkamer

2012

Rapport inzake het onderzoek naar de jaarrekening van de Algemene Dienst van het land Aruba over het dienstjaar *2011*

Vastgesteld op:
16 augustus 2012

Inhoud

Resumen

E aña aki (2012) ta un aña special y importante pa administracion publico di Pais Aruba (Pais). Pa di prome biaha desde Status Aparte e cuentanan anual di e Pais ta wordo entrega na Parlamento di Aruba (Parlamento). E logro aki ta significa un comienso nobo. Un comienso di un proceso di mehoracion paso a paso di e maneho financiero di e Pais.

E rapport aki ta consisti di tres parti. Den e prome parti Algemene Rekenkamer ta tira un bista riba 25 aña di investigacion riba e cuentanan anual di e Pais. Despues nos ta repasa e plannan pa mehoracion di e maneho financiero. Pa finalisa nos ta describi e resultado di nos investigacion di e cuenta anual 2011.

Un bista riba 25 aña di investigacion

Den e ultimo 25 aña Centrale Accountantsdienst (CAD) y Algemene Rekenkamer a raporta, den un forma detaya, riba e deficiencianan den maneho financiero. Nos a analisa tur e rapportnan di CAD y Algemene Rekenkamer den e cuadro aki y a describi e deficiencianan structural. Esakinan ta wordo presenta den tabel 1.

Tabel 1: Deficiencianan structural den maneho financiero

Categoria deficiencia	Conclusion
Ley y reglanan	Hopi ley y reglanan ta inadecua, anticua, falta claridad of no ta existi. Consecuencia di esaki ta cu e normanan cu maneho financiero mester cumpli cu nan en general no ta actual y falta claridad.
Control interno di procesonan financiero	Control interno en general ta inadecua: proceduranan no ta stipula, no ta actual of no ta cumpli cu nan. Esaki ta forma un obstaculo pa un bon funcionamento di gobierno. Pa e mesun motibo aki tambe e chens ta mas grandi pa risiconan pisa manera fraude manifesta nan mes.
Suministro di informacion financiero	Control interno deficiente di procesonan financiero ta haci cu e datonan financiero ainda no ta suficientemente confiabel. Tambe falta un bon sistema di maneho di informacion. Door di esaki ta bira dificil pa anticipa contratiempo financiero, loke por tin como consecuencia cu ta surpasa presupuesto sin cu tin autorisacion pa esaki.
Derecho presupuestario di Parlamento	Derecho presupuestario di Parlamento ta keda afecta negativamente. E motibo principal ta e deficiencianan relaciona cu calidad di e presupuesto como tambe cu e proceso di presupuesto.
Control	Door di falta di instruccionnan y normanan stipula pa traha un cuenta anual, control riba esaki ta unicamente posibel den un forma hopi limita. Pa e motibo aki no ta posibel pa CAD duna un declaracion di control hunto cu e cuentanan anual, cu consecuencia cu e posibilidad pa Algemene Rekenkamer hasi un investigacion eficiente y profundo tambe ta limita.

Mehoracion den maneho financiero

Nos a constata algun desaroyo positivo y importante riba tereno di mehoracion di maneho financiero. Algo positivo ta cu a inicia un trayecto di mehoracion basa riba un acuerdo di cooperacion entre gabinete, Parlamento y Algemene Rekenkamer. Nos ta satisfecho cu tur e retrasonan pa loke ta trata trahamento y evaluacion di e cuentanan anual a keda elimina. Tambe tin otro desaroyo andando cu ta dirigi nan mes pa gran parti riba mehoracion di e deficiencianan structural señala door di CAD y Algemene Rekenkamer. Mayoria di e desaroyonan sinembargo ta den nan fase inicial.

Ademas di e desaroyonan positivo nos ta mira algun reto importante pa gabinete y Parlamento, particularmente pa e minister di Finansas, Comunicacion, Utilidad y Energia (minister di Finansas). E prome reto ta pa sigui cumpli cu e termino legal pa loke ta trata e ciclo presupuestario y di responsabilisacion (dunamento di cuenta). E di dos reto ta mehoracion continuo di e maneho financiero di gobierno. Pa logra esaki un plan di accion structura ta necesario, como tambe 'commitment' di gabinete y di Parlamento.

Cuenta anual 2011

Nos ta conclui cu e cifranan di e cuenta anual 2011 ta cuadra suficientemente cu e cifranan den e sistema di administracion financiero di e Pais, bou di cua tin tambe inclui e cifranan (preliminar) di e partidonan envolvi. Nos no a controla si e cifranan di e administracion financiero ta corecto, completo y/of legitimo. CAD tampoco a controla e aspectonan aki, cu consecuencia cu ningun di e dos organonan di control por sigura cu e cuenta anual ta duna un bista corecto y confiabel di e situacion financiero di e Pais.
Tambe nos a conclui cu realisacion di tanto gastonan como di recursonan, den totalidad a resulta menos cu a presupuesta y cu den algun caso a surpasa e presupuesto riba nivel di 'budgethouder/hoofdkostensoort'. Den e casonan cu a surpasa e presupuesto no tabata tin autorisacion di Parlamento. Nos a constata cu a consequencia di esaki Parlamento no por a eherce su derecho presupuestario completamente. Nos ta preocupa cu derecho presupuestario di Parlamento ta wordo afecta den un forma negativo.

Conclusion y recomendacion

Nos ta contento cu tin un conscientisacion creciente di e importancia di un responsabilisacion adecuado pa loke ta concerni e ehecucion di presupuesto. Ceramento di 50 aña di cuentanan anual nos ta mira como un paso importante. Nos ta considera esaki como un prome paso den e trayecto cu tin cu trece e maneho financiero di e Pais na un nivel mas halto y cu tin cu hasi un responsabilisacion adecua un automatismo.

Basa riba resultado di e investigacion aki Algemene Rekenkamer ta duna cuater recomendacion:

1. Nos ta recomenda e gabinete pa duna prioridad na mehoracion di ley y reglanan, control interno di procesonan financiero y suministro di informacion financiero. Cu esaki indirectamente tambe ta duna prioridad na e derecho presupuestario di Parlamento. Un control financiero eficiente ta solamente posibel si e mehoracion aki tuma lugar. Minister di Finansas ta e motor tras di (y ta encarga cu) e proceso di mehoracion.

2. Den e contexto aki nos ta recomenda pa riba un termino cortico traha plannan concreto pa mehoracion di e maneho financiero y acorda esakinan riba nivel di gobernacion. Ehecutacion di e plannan aki mester tuma luga na un manera structura, manera describi den paragraf 3.4. Pa realmente por ehecuta e plannan aki, ministernan mester pone na disponibilidad personal, placa y tambe e tempo necesario.

3. Nos ta recomenda minister di Finansas pa raporta periodicamente na Parlamento riba progreso di e trayecto di mehoracion.

4. Nos ta recomenda Parlamento pa pidi gabinete duna responsabilisacion na tempo y den forma adecuado, tanto anualmente riba finansas y logronan di e Pais, como tambe riba mehoracion di e maneho financiero. Si ta necesario Parlamento mester atende ministernan riba nan actonan (of falta di esaki) y riba nan responsabilisacion di esaki.

Minister di Finansas a reaciona riba nos rapport. E reaccion aki a wordo inclui integralmente den e rapport hunto cu nos comentario y remarkenan riba esaki.

Samenvatting

Het jaar 2012 is een bijzonder jaar voor het openbaar bestuur van het land Aruba (Land). Voor het eerst sinds de Status Aparte worden de jaarrekeningen van het Land aangeboden aan de Staten van Aruba (Staten). De afsluiting van deze periode markeert tevens een nieuwe start. Een start waarbij het financieel beheer van het Land stap voor stap beter moet worden.

Dit rapport bestaat uit drie onderdelen. Het eerste deel is een terugblik op 25 jaar onderzoek naar de jaarrekening. Daarna gaan wij in op de plannen voor de verbetering van het financieel beheer. Tot slot beschrijven wij de bevindingen van ons onderzoek naar de jaarrekening 2011.

Terugblik op 25 jaar onderzoek

De afgelopen 25 jaar hebben de Centrale Accountantsdienst (CAD) en de Algemene Rekenkamer op detailniveau gerapporteerd over de tekortkomingen in het financieel beheer. Wij hebben al deze rapporten geanalyseerd en hebben de structurele tekortkomingen in kaart gebracht (zie tabel 1).

Tabel 1: Structurele tekortkomingen in het financieel beheer

Categorie tekortkoming	Conclusie
Wet- en regelgeving	Veel wet- en regelgeving is ontoereikend, verouderd, onduidelijk of ontbreekt. Dit heeft tot gevolg dat de normen waaraan het financieel beheer aan moet voldoen niet actueel en niet eenduidig zijn.
Interne beheersing financiële processen	De interne beheersing voldoet veelal niet: procedures zijn niet vastgelegd, zijn niet actueel of worden niet nageleefd. Dit vormt een obstakel voor het goed functioneren van de overheid. Ook bestaat er hierdoor een grotere kans op zwaarwegende risico's als fraude.
Financiële informatie-voorziening	De gebrekkige interne beheersing van de financiële processen leidt ertoe dat de financiële gegevens nog niet voldoende betrouwbaar zijn. Ook ontbreekt een goed managementinformatiesysteem. Hierdoor wordt het anticiperen op financiële tegenvallers bemoeilijkt wat kan resulteren in ongeautoriseerde begrotingsoverschrijdingen.
Budgetrecht van de Staten	Het budgetrecht van de Staten wordt aangetast. Dit komt vooral door tekortkomingen die met de kwaliteit van de begroting en het begrotingsproces samenhangen.
Controle	Door het ontbreken van vastgestelde waarderings- en inrichtingsvoorschriften is controle slechts in heel beperkte mate mogelijk. Hierdoor is de CAD niet in staat een controleverklaring af te geven bij de jaarrekeningen en kan de Algemene Rekenkamer slechts in beperkte mate (efficiënt) onderzoek doen naar de jaarrekening.

Verbeteringen in het financieel beheer

Wij constateren dat er enkele belangrijke positieve ontwikkelingen te zien zijn op het gebied van de verbetering van het financieel beheer. Zo is het positief dat er een verbeteringstraject is ingezet op basis van een samenwerkingsverband tussen de regering, de Staten en de Algemene Rekenkamer. Wij zijn verheugd dat alle achterstanden in de opstelling en de beoordeling van de jaarrekeningen zijn ingehaald. Daarnaast zijn er nog andere ontwikkelingen gaande die zich grotendeels richten op het verbeteren van de door de CAD en de Algemene Rekenkamer gesignaleerde structurele tekortkomingen. Het merendeel van deze ontwikkelingen bevindt zich nog in de beginfase.

Naast deze positieve ontwikkelingen zien wij echter nog enkele belangrijke uitdagingen voor het kabinet en de Staten, en in het bijzonder voor de minister van Financiën, Communicatie, Utiliteiten en Energie (minister van Financiën). De eerste uitdaging is het blijven behalen van de wettelijke termijnen voor de begrotings- en verantwoordingscyclus. De tweede uitdaging is de verdere verbetering van het financieel beheer van de overheid. Hiervoor is een gestructureerde aanpak noodzakelijk, evenals 'commitment' van het kabinet en de Staten.

Jaarrekening 2011

Over de jaarrekening 2011 concluderen wij dat deze in voldoende mate aansluit met de financiële administratie van het Land, waaronder ook inbegrepen de (voorlopige) cijfers van de gelieerde partijen. Wij hebben niet vastgesteld of de in de financiële administratie opgenomen cijfers juist, volledig en/of rechtmatig zijn. Dit is ook niet door de CAD gedaan. Het gevolg hiervan is dat door beide controleorganen geen zekerheid kan worden verschaft over de getrouwheid van de jaarrekening.

Ook concluderen wij dat de realisatie van zowel de kosten als van de middelen in totaliteit lager uitvallen dan begroot, en dat de overschrijdingen op het niveau van budgethouder/hoofdkostensoort niet zijn geautoriseerd door de Staten. Hierdoor hebben de Staten hun budgetrecht niet volledig kunnen uitoefenen. Wij maken ons zorgen over de uitholling van het budgetrecht van de Staten.

Conclusie en aanbevelingen

Wij zijn verheugd dat er over de hele linie een groeiend besef is van het belang van een goede verantwoording van de begrotingsuitvoering. Het afsluiten van 50 jaar aan jaarrekeningen zien wij als een belangrijke stap. Maar ook als een eerste stap. Nu is het moment aangebroken om vanaf dit punt verder te bouwen, om het financieel beheer naar een hoger niveau te tillen en om van goede verantwoording een vanzelfsprekendheid te maken.

Op basis van de bevindingen van dit onderzoek doet de Algemene Rekenkamer vier aanbevelingen:

1. Wij bevelen het kabinet aan prioriteit te geven aan het verbeteren van de wet- en regelgeving, de interne beheersing van de financiële processen, de financiële informatievoorziening en daarmee indirect aan het budgetrecht van de Staten. Pas dan is ook een efficiënte controle mogelijk. De minister van Financiën is de 'motor' in dit verbeterproces.

2. Wij bevelen in dit verband aan dat concrete plannen voor de verbetering van het financieel beheer op korte termijn worden opgesteld en bestuurlijk worden vastgesteld, en dat deze plannen op een gestructureerde wijze aangepakt worden, zoals in paragraaf 3.4 is beschreven. Ministers dienen daarbij de benodigde mensen, geld en tijd beschikbaar te stellen om de plannen daadwerkelijk uit te kunnen voeren.

3. Wij bevelen de minister van Financiën aan om periodiek aan de Staten te rapporteren over de voortgang van het verbetertraject.

4. Wij bevelen de Staten aan tijdige en deugdelijke verantwoording van het kabinet op te vragen, zowel jaarlijks over de financiën en prestaties van het Land, als over de verbetering van het financieel beheer. Indien nodig dienen de Staten de ministers aan te spreken op hun handelen (of het achterwege blijven daarvan) en op hun verantwoording daarover.

De minister van Financiën heeft gereageerd op ons rapport. Deze reactie is integraal opgenomen in het rapport samen met het nawoord van de Algemene Rekenkamer.

1 Inleiding

1.1 Algemeen

De ministers dienen jaarlijks verantwoording af te leggen over het belastinggeld dat zij ontvangen en uitgeven. Dit doen zij in de jaarrekening van het Land. De Algemene Rekenkamer heeft als wettelijke taak het onderzoeken van de rechtmatigheid en doelmatigheid van de ontvangsten en uitgaven van het Land. Een onderdeel hiervan is het jaarlijkse onderzoek naar de rechtmatigheid van de jaarrekeningen van het Land. Het doel van dit onderzoek is om vast te stellen of aan alle wettelijke voorschriften wordt voldaan. Zo dienen wij bijvoorbeeld te onderzoeken of bij het invorderen van ontvangsten en het doen van betalingen alle wet- en regelgeving in acht zijn genomen. Een belangrijke voorwaarde om onze onderzoeken te kunnen uitvoeren is dat het financieel beheer[1] op orde is. Wij steunen bij onze onderzoeken deels op de controles van anderen, in het bijzonder die van de CAD. Wij doen daarnaast eigen onderzoek.

Over onze beoordeling van de jaarrekening stellen wij vervolgens een rapport op en bieden dit aan de minister van Financiën aan. Dit rapport is een verplicht onderdeel van de memorie van toelichting van de ontwerplandsverordening tot vaststelling van het saldo van de exploitatierekening, die de minister van Financiën aan de Staten dient aan te bieden. Het rapport van de Algemene Rekenkamer helpt de Staten inzicht te verkrijgen in de jaarrekening en het financieel beheer van het Land, en levert dus een bijdrage aan de parlementaire behandeling van de jaarrekening.

Dit verantwoordingstraject zou in de ideale situatie jaarlijks moeten worden doorlopen. In de praktijk is tot op dit moment echter sprake van een grote achterstand in de oplevering, beoordeling en parlementaire behandeling van de jaarrekeningen. Om de achterstanden in de beoordeling van de jaarrekeningen van het Land in te halen, hebben wij een aantal jaarrekeningen gebundeld en in ‘tranches’, onderzocht (zie tabel 2). Per tranche zijn wij ingegaan op een specifiek onderwerp en hebben daarover gerapporteerd aan de minister van Financiën. In dit rapport beschrijven wij de bevindingen van ons onderzoek naar de meest recente

[1] Met het financieel beheer bedoelen wij het geheel van beslissingen, handelingen en regels die zijn bedoeld voor de sturing en beheersing van, en de verantwoording over, de financiële transacties en de saldi waarvoor de minister (mede) verantwoordelijkheid draagt.

jaarrekening: de jaarrekening 2011. Voor een gedetailleerd overzicht van de bevindingen van de eerdere jaarrekeningonderzoeken verwijzen wij naar bijlage 1.

Tabel 2: Overzicht tranches van de Algemene Rekenkamer 1990-2010

Tranches	Doel van onderzoek
Jaarrekeningen 1990-1996	Een oordeel vormen over de rechtmatigheid, de volledigheid, juistheid en tijdigheid van de jaarrekening en de toelichting op de jaarrekening.
Jaarrekeningen 1997-2000	Rapporteren over de structurele problemen die zich rond de controle van de jaarrekeningen voordoen. Daarnaast de aansluiting van de jaarrekeningen met de financiële administratie van het Land.
Jaarrekeningen 2001-2004	Inzicht geven in de bedrijfsvoering van een aantal belangrijke bedrijfsprocessen binnen de overheidsorganisatie. Daarnaast de aansluiting van de jaarrekeningen met de financiële administratie van het Land.
Jaarrekeningen 2005-2007	Inzicht geven in de mate en reikwijdte van het onderzoek dat door de CAD, namens de minister van Financiën, is uitgevoerd. Daarnaast de aansluiting van de jaarrekeningen met de financiële administratie van het Land.
Jaarrekeningen 2008-2010	Aansluiting van de jaarrekeningen met de financiële administratie van het Land. Daarnaast voor 2010 een vergelijking tussen de goedgekeurde en de gerealiseerde begroting.

1.2 Over dit rapport

Het jaar 2012 is een belangrijk jaar voor het openbaar bestuur van Aruba: alle jaarrekeningen van het Eilandgebied Aruba over de periode 1961 tot en met 1985 en van het Land over de periode 1986 tot en met 2010 worden voor het eerst aangeboden aan de Staten[2]. Daarnaast wordt de jaarrekening 2011 conform de wet tijdig aan de Staten aangeboden. Hiermee wordt een grote stap gezet op weg naar een betere verantwoording van overheidsprestaties en de daarmee gemoeide middelen, een essentieel onderdeel van behoorlijk bestuur. Dit moment markeert tegelijkertijd een nieuwe start voor het financieel beheer van het Land. Een start waarbij achterstanden tot het verleden moeten gaan horen en het financieel beheer stap voor stap beter moet gaan worden.

Waarom is dit zo belangrijk? Ten eerste leidt een goed financieel beheer ertoe dat besluitvorming over het innen en besteden van overheidsgeld ordelijk en controleerbaar verloopt. In de tweede plaats is een goed financieel beheer de basis om overheidsprestaties en de daarmee gemoeide middelen zichtbaar te maken in de administratie. En in de derde plaats is er zo een basis voor het afleggen van verantwoording aan de Staten, als vertegenwoordiging van de Arubaanse burgers.

[2] De Algemene Rekenkamer heeft in 1994 per brief het voorstel aan de Staten gedaan om de (al dan niet gecontroleerde) jaarrekeningen van het Eilandgebied over de periode 1961-1985 conform vast te stellen. Dit is nodig om het saldo van de jaarrekening 1986 te kunnen vaststellen. Tot op heden hebben de Staten nog niet gereageerd op dit voorstel.

Deze mijlpaal staat dan ook centraal in dit onderzoek. In dit rapport blikken wij terug op 25 jaar onderzoek naar de jaarrekeningen: wat waren de belangrijkste tekortkomingen? En wat betekenen die tekortkomingen? Ook kijken wij naar de toekomst: welke verbeteringen in het financieel beheer zijn al zichtbaar? En wat moet er nog gebeuren? Tot slot hebben wij uiteraard beperkt onderzoek gedaan naar de jaarrekening en de begrotingsrealisatie van het jaar 2011. De definitieve jaarrekening over het jaar 2011 hebben wij op 24 juli 2012 ontvangen van de minister van Financiën. Om dit rapport conform de planning te kunnen aanbieden aan de minister van Financiën hebben wij de concept definitieve jaarrekening 2011 die wij op 11 juli 2012 ambtelijk hebben ontvangen van de Directie Financiën beoordeeld. Wij hebben vastgesteld dat de definitieve jaarrekening ontvangen van de minister van Financiën identiek is aan het eerder ontvangen concept.

Met dit rapport streven wij ernaar een bijdrage te leveren aan de (verdere) verbetering van het financieel beheer en daarmee de toekomst van het openbaar bestuur van het Land.

1.3 Leeswijzer

Het rapport bestaat uit een samenvatting, het hoofdrapport en de bijlagen. Hoofdstuk 1 is de inleiding. In hoofdstuk 2 beschrijven wij wat de belangrijkste structurele tekortkomingen waren in de afgelopen 25 jaar. Vervolgens gaan wij in op de verbetering van het financieel beheer in hoofdstuk 3. Daarin komt aan de orde welke verbeteringen er al gerealiseerd zijn en wat er nog moet gebeuren. De bevindingen van het onderzoek naar de jaarrekening 2011 van het Land worden in hoofdstuk 4 beschreven. Tot slot volgen in hoofdstuk 5 de conclusies en aanbevelingen. De minister van Financiën heeft op 15 augustus 2012 gereageerd op ons rapport. Zijn reactie en het nawoord van de Algemene Rekenkamer zijn opgenomen in hoofdstuk 6. De bijlagen bestaan uit een overzicht van de eerdere jaarrekeningonderzoeken van de Algemene Rekenkamer, en een lijst van de gebruikte afkortingen.

2 Terugblik op 25 jaar onderzoek

2.1 Inleiding

Het jaar 2011 markeert een nieuwe start voor het financieel beheer van het Land. Een nieuwe start is een goed moment om ook even stil te staan bij het verleden. Voor ons was dit aanleiding om terug te blikken op 25 jaar onderzoek naar de jaarrekeningen door zowel de CAD als de Algemene Rekenkamer. Dit betreft de periode 1986 tot en met 2010: vanaf het jaar dat Aruba een land werd tot heden. De jaarrekeningen van het Eilandgebied Aruba over de periode 1961 tot en met 1985[3] zijn eveneens nooit aangeboden aan de Staten (als rechtsopvolger van de Eilandsraad). Deze jaarrekeningen zijn niet door de Algemene Rekenkamer van Aruba onderzocht.

De CAD en de Algemene Rekenkamer hebben door de jaren heen hun bevindingen uitgebreid gerapporteerd aan de minister van Financiën. Die bevindingen zijn veelal op detailniveau gerapporteerd. Daarom worden in dit hoofdstuk de belangrijkste en structurele tekortkomingen van de afgelopen 25 jaar in samengevatte vorm beschreven. Dit zijn de tekortkomingen die het meest urgent aangepakt moeten worden om het financieel beheer van het Land verder te kunnen verbeteren. Voor een meer gedetailleerde beschrijving van de eerdere onderzoeken en bevindingen van de Algemene Rekenkamer over de periode 1986 tot en met 2010 verwijzen wij naar bijlage 1.

Wij beginnen dit hoofdstuk met de achterstanden in de oplevering, beoordeling en behandeling van de jaarrekeningen. Vervolgens beschrijven wij de structurele tekortkomingen in het financieel beheer, onderverdeeld in vijf categorieën:

1. Wet- en regelgeving;
2. Interne beheersing financiële processen;
3. Financiële informatievoorziening;
4. Budgetrecht van de Staten;
5. Controle.

Per categorie worden de tekortkomingen samengevat weergegeven. Ter illustratie geven wij per tekortkoming een voorbeeld en de eventuele gevolgen.

[3] De laatste jaarrekening die in de Eilandsraad werd vastgesteld is die over het dienstjaar 1960.

2.2 Achterstanden jaarrekeningen

In de volgende paragraaf worden de tekortkomingen beschreven die de afgelopen 25 jaar (1986 tot en met 2010) uit de onderzoeken naar de jaarrekeningen naar voren kwamen. Er is echter één tekortkoming die vrijwel al deze categorieën raakt: de achterstand in het aanbieden van de jaarrekeningen. Nog nooit sinds Aruba in 1986 de Status Aparte kreeg is er een jaarrekening van het Land aangeboden aan de Staten. Dit ondanks dat de wetgeving dit voorschrijft. In vrijwel ieder rapport over de jaarrekeningen heeft de Algemene Rekenkamer aandacht gevraagd voor het wegwerken van de achterstanden. Dit is belangrijk. In de eerste plaats omdat aan de wet- en regelgeving moet worden voldaan, maar vooral ook omdat het afleggen van verantwoording (over de inning en besteding van belastinggeld en over de geleverde prestaties) en het verlenen van decharge door de Staten, essentiële onderdelen zijn van een goed functionerende parlementaire democratie.

2.3 Structurele tekortkomingen in het financieel beheer

Wet- en regelgeving

De meest relevante wet- en regelgeving voor het financieel beheer van de overheid zijn de Comptabiliteitsverordening 1989 (CV 1989), de regeling Centrale Begrotings- en Financiële Administratie en de Regeling Overige Financiële Administraties. De Algemene Rekenkamer heeft regelmatig gerapporteerd dat de CV 1989 en andere regelingen die betrekking hebben op het financieel beheer ontoereikend, verouderd, onduidelijk zijn of ontbreken.

Voorbeeld van ontoereikende/ontbrekende regelgeving:

- De waarderings- en inrichtingsvoorschriften[4] zijn nooit formeel vastgesteld. Hierdoor is het niet mogelijk een controleverklaring af te geven bij de jaarrekening.

Voorbeelden van verouderde regelgeving:

- De drempelwaarden die voor de openbare aanbestedingen gelden, zijn nooit geactualiseerd of aangepast aan de inflatie;
- De geldende normbedragen voor sommige onderwijsinstellingen zijn al jaren niet herzien en vastgesteld, terwijl de subsidieregeling voorschrijft dat dit om de drie jaren moet gebeuren.

Voorbeeld van niet eenduidige regelgeving:

- In de wet- en regelgeving is niet eenduidig bepaald welk begrotings- en verantwoordingsstelsel van toepassing is: het baten- en lastenstelsel of het

[4] Waarderingsvoorschriften zijn de voorschriften op basis waarvan de bezittingen en schulden, en de kosten en opbrengsten moeten worden gewaardeerd. Inrichtingsvoorschriften schrijven voor uit welke onderdelen de jaarrekening dient te bestaan en hoe deze bestanddelen worden gepresenteerd en toegelicht.

verplichtingenstelsel. Dat brengt het risico met zich mee dat op de jaarrekening een ander stelsel van toepassing is dan op de begroting. Het gevolg daarvan is dat de begroting en de jaarrekening van hetzelfde jaar niet zonder meer met elkaar vergeleken kunnen worden.

Ontoereikende, ontbrekende, verouderde en niet eenduidige regelgeving hebben tot gevolg dat de normen, waaraan het financieel beheer van de overheid moet voldoen, niet actueel en niet duidelijk zijn. Dit belemmert niet alleen de verantwoording, maar ook de controle.

Interne beheersing van financiële processen

De financiële processen van de overheid vormen de basis voor de financiële informatievoorziening en de verantwoording in de jaarrekening van het Land. Voor een goede interne beheersing is het nodig om vast te leggen wat de belangrijkste administratieve processen en controlemaatregelen zijn, welke procedures er gelden en welke functionaris verantwoordelijk is voor de uitvoering ervan. Een dergelijke structuur binnen de organisatie noemen wij in jargon de administratieve organisatie en interne controle (AO/IC) of ook wel de administratieve organisatie en interne beheersing[5].

Wij constateerden in eerdere onderzoeken dat de interne beheersing veelal niet voldoet: de AO/IC is niet vastgelegd, is niet actueel of wordt niet nageleefd. Dit geldt zowel voor centraal uitgevoerde financiële processen als voor de financiële processen op dienstenniveau.

Voorbeeld van niet vastgelegde AO/IC:

- Voor het beoordelen van subsidieaanvragen van instellingen is de AO/IC niet vastgelegd. Daardoor zijn subsidieaanvragen goedgekeurd die niet vergezeld waren van alle in de Subsidieverordening voorgeschreven documenten.

Voorbeeld van het niet naleven van de AO/IC:

- Vaak ontbreekt het aan functiescheiding[6]. Zelfs als functiescheiding wel is vastgelegd, wordt deze vaak niet nageleefd. Dit brengt risico's voor de betrouwbaarheid en integriteit van het functioneren van de overheid met zich mee, zoals fraude.

De tekortkomingen in de interne beheersing vormen een obstakel voor het goed (deugdelijk en rechtmatig) functioneren van de overheid en voor een adequate financiële verantwoording.

---

[5] Hoewel 'interne beheersing' meer omvat dan alleen 'interne controle' worden beide termen in de praktijk naast elkaar gebruikt. Omwille van de consistentie met eerdere rapporten hanteren wij de term AO/IC.

[6] Met functiescheiding wordt bedoeld: het dusdanig verdelen van taken en verantwoordelijkheden binnen een organisatie om belangenverstrengeling en machtsmisbruik te voorkomen.

Financiële informatievoorziening

In het voorgaande is het belang van een goede beheersing van financiële processen aangegeven. Een andere voorwaarde voor een beheerste uitvoering van de begroting is het kunnen beschikken over juiste, actuele en volledige financiële informatie. Hiervoor is een betrouwbaar systeem van informatievoorziening noodzakelijk.

De CAD en de Algemene Rekenkamer hebben veelvuldig gerapporteerd dat de financiële informatievoorziening niet op orde is. Daar zijn twee oorzaken voor. Ten eerste leidt de gebrekkige interne beheersing van de financiële processen ertoe dat de financiële gegevens nog onvoldoende betrouwbaar zijn. Ten tweede ontbreekt er een managementinformatiesysteem dat er voor zorgt dat op het juiste moment over de juiste informatie kan worden beschikt.

Een voorbeeld van gebrekkige financiële informatievoorziening:

- Het ontbreekt aan actuele en periodiek gestructureerde financiële informatie tussen de diensten, de Directie Financiën en de betrokken ministers. Hierdoor is gedurende het dienstjaar bij zowel de hoofden van diensten als bij de ministers onvoldoende inzicht in de begrotingsuitputting. Een mogelijk gevolg hiervan is dat het anticiperen op financiële tegenvallers bemoeilijkt wordt, wat kan resulteren in ongeautoriseerde begrotingsoverschrijdingen.

Een goed systeem voor financiële informatie is ook nodig voor het opstellen van de jaarrekening van het Land. De jaarrekening dient getrouw, stelselmatig en duidelijk de omvang en de samenstelling van het vermogen en het resultaat weer te geven. Voor het opstellen van een jaarrekening is het noodzakelijk dat er waarderings- en inrichtingsvoorschriften zijn vastgesteld. Deze dienen volgens de CV 1989 te worden vastgesteld bij landsbesluit houdende algemene maatregelen. Deze landsbesluiten ontbreken echter.

Budgetrecht van de Staten

Bij de jaarrekeningcontrole is de begroting de norm waaraan de Algemene Rekenkamer de realisatie toetst. De afgelopen jaren hebben wij een aantal belangrijke tekortkomingen geconstateerd, die met de kwaliteit van de begroting en het begrotingsproces samenhangen. Deze tekortkomingen tasten het budgetrecht van de Staten aan.

Voorbeelden van aantasting van het budgetrecht van de Staten:

- Begrotingen worden structureel te laat ingediend, behandeld en goedgekeurd;
- Ministers gaan verplichtingen aan, voordat autorisatie is verleend door de Staten. Hetzelfde geldt voor budgetoverschrijdingen die zonder geldend landsbesluit hebben plaatsgevonden;

- Het ontbreekt aan concrete en meetbare beleidsdoelstellingen in de begroting, waardoor de uitvoering van het beleid achteraf niet te toetsen is. De minister kan daardoor onvoldoende verantwoording afleggen aan de Staten over het gevoerde beleid.

Controle

De controle-instanties van de overheid zijn de CAD en de Algemene Rekenkamer. De CAD voert financiële controles uit ten behoeve van de minister van Financiën. De Algemene Rekenkamer onderzoekt de jaarrekening ter ondersteuning van de Staten.

De reikwijdte en diepgang van de controle is afhankelijk van de waarderings- en inrichtingsvoorschriften, de interne beheersing van de financiële processen en de kwaliteit van het verantwoordingsdocument waarin de financiële verantwoording wordt gepresenteerd. Zoals eerder beschreven zijn de waarderings- en inrichtingsvoorschriften voor de jaarrekening niet vastgesteld bij landsbesluit. Ook kent de interne beheersing vele tekortkomingen. Mede daardoor is de kwaliteit van de jaarrekening onvoldoende. Het voorgaande maakt een (efficiënte) controle van de jaarrekeningen onmogelijk. De CAD heeft sinds 1998 geen accountantscontrole uitgevoerd op de jaarrekeningen van het Land en heeft alleen verslag gedaan van de feitelijke bevindingen van de werkzaamheden. Gezien de tekortkomingen heeft de CAD niet kunnen onderzoeken of de gegevens in de administratie juist en volledig waren. Ook is niet systematisch onderzocht of de uitgaven en ontvangsten in de administratie rechtmatig waren.

Naast ons eigen onderzoek naar de jaarrekening steunen wij deels op de werkzaamheden van de CAD. Door het beperkte onderzoek naar de jaarrekening van de CAD en uit efficiency overwegingen, hebben wij ons ook vooral beperkt tot het maken van aansluitingen van de jaarrekening met de financiële administratie. Om de Staten toch een breder beeld te kunnen verschaffen van de stand van zaken van het financieel beheer heeft de Algemene Rekenkamer in de afgelopen jaren naast de aansluitingen ook thematisch onderzoek verricht, onder andere naar de controledichtheid en de bedrijfsvoering. In het overzicht opgenomen in bijlage 1 zijn de bevindingen over de eerdere jaarrekeningonderzoeken van de Algemene Rekenkamer samengevat.

Het bovenstaande betekent dat er weinig financiële controle heeft plaatsgevonden en dat de reikwijdte van de controle die wel plaatsvindt, heel beperkt is. De gebruikers van de jaarrekening, zoals de ministers en de Staten, hebben hierdoor geen zekerheid over de betrouwbaarheid van de informatie van de jaarrekening.

3 Verbetering financieel beheer

3.1 Inleiding

Het afsluiten van een periode van 50 jaar achterstanden in de jaarrekeningen is een bijzondere mijlpaal. Deze mijlpaal heeft echter vooral nut als er tegelijkertijd maatregelen worden getroffen om het financieel beheer te verbeteren om zo achterstanden in de toekomst te voorkomen. In dit hoofdstuk beschrijven wij wat de plannen voor de verbetering van het financieel beheer zijn, wat er al verbeterd is en welke verdere verbeteringen wij noodzakelijk achten.

3.2 Plannen verbetering financieel beheer

Tweesporenbeleid

Begin 2010 is er een samenwerkingsverband opgezet tussen de regering, de Staten en de Algemene Rekenkamer. Die samenwerking werd bekrachtigd door de ondertekening van het *Memorandum verbetering financieel beheer land Aruba* (Memorandum) op 1 september 2011 door de minister-president, de minister van Financiën, de voorzitter van de Staten en de voorzitter van de Algemene Rekenkamer. In dit Memorandum zijn de uitgangspunten van het project *Verbetering financieel beheer land Aruba* opgenomen. De uitganspunten van dit project zijn gebaseerd op het idee van een tweesporenbeleid ten aanzien van de verbetering van het financieel beheer. Aan de ene kant is dit het aanpakken van de achterstanden in de oplevering, beoordeling en behandeling van de jaarrekeningen en aan de andere kant het verbeteren van het financieel beheer.

Doelstellingen

Het tweesporenbeleid is geconcretiseerd in vier subdoelstellingen:

1. Het verbeteren van de opzet en de werking van de administratieve organisatie bij de overheid;
2. Het verbeteren van de informatievoorziening aan de Staten en de ministers;
3. Het versterken van de controle op de uitvoering van de begroting;
4. Het wegwerken van de achterstanden in het afleggen van verantwoording over de begrotingsuitvoering.

Stuurgroep en werkgroepen

Om de bovengenoemde doelen te bewerkstelligen en als uitwerking van het tweesporenbeleid, zijn er een stuurgroep en twee werkgroepen (de werkgroep Wegwerken achterstanden en de werkgroep Comptabel bestel) opgericht.

De stuurgroep bestaat in de praktijk uit de initiatiefnemers van het project: de voorzitter van de Staten, de minister van Financiën, de minister-president en de voorzitter van de Algemene Rekenkamer. De stuurgroep heeft als taak het doorgeleiden van de voorstellen van de werkgroepen naar het kabinet en de Staten. De stuurgroep heeft een aansturingsrol. De beslissingsbevoegdheid ligt -afhankelijk van het onderwerp- bij het kabinet en/of de Staten.

In de werkgroep Wegwerken achterstanden zitten vertegenwoordigers van de Algemene Rekenkamer, de Directie Financiën en het bureau van de minister van Financiën. Deze werkgroep kreeg als opdracht het opstellen van een plan om de achterstanden in de samenstelling, de beoordeling en de parlementaire behandeling van de jaarrekeningen van het Land in te halen. De werkgroep Wegwerken achterstanden heeft op 9 maart 2011 haar plan van aanpak uitgebracht. Hierin zijn de activiteiten, de randvoorwaarden en de mijlpalen voor het kunnen inhalen van de achterstanden opgenomen.

In de werkgroep Comptabel bestel zitten vertegenwoordigers van de Directie Financiën, het bureau van de minister van Financiën, de CAD en de Algemene Rekenkamer. Deze werkgroep kreeg als opdracht het opstellen van een plan om de noodzakelijke verbeteringen op het gebied van het financieel beheer te agenderen. De werkgroep Comptabel bestel heeft op 22 november 2010 haar plan van aanpak uitgebracht. In dit plan van aanpak zijn voor vier aandachtsgebieden activiteiten gepland en mijlpalen aangegeven, namelijk de wet- en regelgeving, de interne beheersing van de financiële processen, de financiële informatievoorziening en de controle van de verantwoording.

De Algemene Rekenkamer is één van de initiatiefnemers van dit verbetertraject en deelnemer aan de stuurgroep en werkgroepen. Dit omdat wij op basis van ons onderzoek zicht hebben op de knelpunten in het financieel beheer en graag een bijdrage leveren aan een efficiënte aanpak hiervan. Dit is een tijdelijke rol: wij zullen in het vervolg constructief blijven bijdragen aan de verbetering van het financieel beheer, echter meer vanuit onze oorspronkelijke rol.

3.3 Gerealiseerde verbeteringen

De Algemene Rekenkamer heeft naar twee aspecten van de plannen van de werkgroepen gekeken tijdens haar onderzoek. Ten eerste hebben wij getoetst in hoeverre de plannen van de werkgroepen de eerder geconstateerde structurele tekortkomingen in het financieel beheer afdekken. Ten tweede hebben wij gekeken wat de stand van zaken is van de realisatie van de plannen.

Het budgetrecht van de Staten wordt niet genoemd in de plannen van de werkgroepen. De structurele tekortkomingen tasten echter het budgetrecht van de Staten aan. Dit was voor ons reden om daar in deze paragraaf aandacht aan te besteden, ondanks het ontbreken van specifieke plannen voor verbetering van dit onderwerp.

Inhalen achterstallige jaarrekeningen

De plannen van de werkgroep Wegwerken achterstanden sluiten aan op de problematiek van de achterstanden in de samenstelling, beoordeling en de parlementaire behandeling van de jaarrekeningen. Het uitgangspunt van de werkgroep is namelijk het inhalen van die achterstanden. In het plan is opgenomen dat het samenstellen van de achterstallige jaarrekeningen inclusief jaarrekening 2011 zou plaatsvinden op basis van minimale kwaliteitseisen. De redenen hiervoor waren het ontbreken van wettelijke waarderings- en inrichtingsvoorschriften voor de jaarrekening en tekortkomingen in het financieel beheer die niet op korte termijn op te lossen waren. In dit zelfde plan waren ook activiteiten gepland voor de controleorganen die in de praktijk niet haalbaar bleken. Voorbeelden van activiteiten die niet haalbaar waren zijn:

- Het doen van een uitgebreide inventarisatie van de tekortkomingen in de jaarrekeningen 2008-2011 door de CAD;
- Het onderzoeken van welke problemen de controle van de jaarrekening 2008 in de weg staan en aangeven welke posten wel controleerbaar zijn door de Algemene Rekenkamer.

Uiteindelijk zijn de jaarrekeningen door zowel de CAD als de Algemene Rekenkamer beoordeeld door middel van specifieke werkzaamheden. Deze specifieke werkzaamheden komen neer op het controleren van de aansluiting van de jaarrekening met de financiële administratie. De aansluitingen van de CAD vinden op een diepgaander detailniveau plaats dan die van de Algemene Rekenkamer. De bevindingen naar aanleiding van de aansluitingswerkzaamheden voor 2011 en de daarbij gehanteerde minimale kwaliteitseisen worden in hoofdstuk vier nader toegelicht.

Medio 2012 is het de minister van Financiën gelukt om de laatste achterstallige jaarrekeningen op te stellen en aan de Algemene Rekenkamer aan te bieden. Het voornemen is om alle jaarrekeningen samen met de bijbehorende wetgevingsproducten aan te bieden aan de Staten. Dit zal de eerste keer in de

afgelopen 50 jaar zijn. Deze prestatie is te danken aan de inspanningen op zowel bestuurlijk als ambtelijk niveau.

Wet- en regelgeving

Voor het aandachtsgebied wet- en regelgeving constateren wij dat de geplande activiteiten goed aansluiten op de structurele tekortkomingen (behandeld in hoofdstuk 2).

Wij hebben vastgesteld dat het traject van de herziening van de relevante comptabele wetgeving door de minister van Financiën in gang is gezet door het opvragen van een advies aan een externe deskundige op dit terrein. Het advies is per 16 december 2011 uitgebracht. In dit advies worden de uitgangspunten voor een nieuwe comptabiliteitsverordening uiteengezet. De voorbereiding van het verdere besluitvormingsproces over dit advies is inmiddels in gang gezet. Er is echter tot op heden geen besluit genomen over dit advies.

Interne beheersing van financiële processen

Voor het aandachtsgebied interne beheersing van financiële processen constateren wij dat de plannen zich vooralsnog richten op de kwantitatieve bezetting en de automatisering van drie diensten: de Directie Financiën, de Servicio di Impuesto, Aduana y Direccion (SIAD) en het Departamento Recurso Humano. Wij zijn van mening dat dit een goede eerste stap is, maar dat hiermee nog niet alle gesignaleerde tekortkomingen worden opgepakt. Zo zijn er bijvoorbeeld nog geen plannen voor het actualiseren van de AO/IC van alle overheidsdiensten.

Wij signaleerden de volgende ontwikkelingen op het gebied van de interne beheersing van de financiële processen[7]:

- Het is de Directie Financiën gelukt om per 1 april 2012 de lang vacant staande vacature van het hoofd van de afdeling Financiële Rapportage en Analyse (FRA) te vervullen. Deze functie is belangrijk gezien het feit dat de jaarrekening door deze afdeling wordt samengesteld;
- De afdeling FRA werd tijdens de samenstelling van de jaarrekeningen 2008 tot en met 2011 ondersteund door de Stichting Overheidsaccountants Bureau (SOAB). De SOAB heeft naar aanleiding van zijn bevindingen tijdens de ondersteuning aanbevelingen geformuleerd ter verbetering van de kwaliteit van de jaarrekening. Deze aanbevelingen zijn reeds aan de minister van Financiën aangeboden;
- Er wordt aandacht gegeven aan de aanpassing van het subsidienormenkader om onder andere financiële controle op de toegekende subsidies mogelijk te maken. Een extern bureau is gevraagd om te adviseren over het subsidieproces en de subsidieregelgeving. Deze ontwikkeling is in een prille fase. Hierdoor hebben wij hier nog geen onderzoek naar verricht.

[7] Hierbij merken wij op dat wij geen onderzoek hebben gedaan naar de uitvoering van de plannen bij het Departamento Recurso Humano.

- Er worden verbeterprocessen bij de SIAD in gang gezet. Deze verbeterprocessen zijn allemaal nog in de beginfase. Wij hebben in dit onderzoek de effecten hiervan op de interne beheersing van de financiële processen bij de SIAD niet onderzocht.

Financiële informatievoorziening

Voor het aandachtsgebied financiële informatievoorziening zijn de plannen nog onvoldoende concreet om deze inhoudelijk te kunnen beoordelen. Wij kunnen dan ook geen oordeel geven over de inhoudelijke aansluiting met de geconstateerde tekortkomingen.

Wij hebben wel geconstateerd dat er ontwikkelingen zichtbaar zijn die te maken hebben met de verbetering van de financiële informatievoorziening. Voorbeelden hiervan zijn:

- De Directie Financiën gebruikt sinds maart 2011 een nieuw systeem voor de financiële administratie;
- Bij het inhalen van de achterstanden van de jaarrekeningen is ook een start gemaakt met het opschonen van de financiële administratie.

Wij hebben in dit onderzoek de effecten van bovengenoemde voorbeelden op de financiële informatievoorziening niet getoetst.

Budgetrecht van de Staten

Zoals eerder aangegeven wordt het aandachtsgebied budgetrecht van de Staten niet als apart thema benoemd in het plan van de werkgroep Comptabel bestel. Omdat de structurele tekortkomingen ook gevolgen hebben voor het budgetrecht van de Staten gaan wij hier toch op in. De belangrijkste ontwikkeling op dit gebied is het feit dat alle achterstallige jaarrekeningen voor 1 september 2012 aan de Staten aangeboden zullen worden. Hiermee wordt een fundament gelegd voor wat moet resulteren in een jaarlijkse verantwoording over het gevoerde beleid en begrotingsuitvoering. Daarmee wordt een belangrijk impuls gegeven aan de invulling van het budgetrecht. Het is van belang dat de Staten betrokken blijven bij de verbeterprojecten. Hiervoor dienen zij periodiek te worden geïnformeerd over de voortgang, maar ook zelf actief informatie op te vragen.

Controle

Voor het aandachtsgebied controle constateren wij dat de plannen vooral ingaan op het werven van personeel door de controleorganen. Dit is belangrijk, maar ook hierbij geldt dat het de geconstateerde tekortkomingen nog niet volledig afdekt. Het aanpakken van deze tekortkomingen hangt in sterke mate samen met de aanpak van de eerder genoemde tekortkomingen in de wet- en regelgeving en het financieel beheer als geheel. De verbetering hiervan is een randvoorwaarde voor efficiënte controle.

3.4 Nog te realiseren verbeteringen

Met de positieve ontwikkelingen die in de vorige paragraaf zijn beschreven is een goede start gemaakt en tegelijkertijd een basis gelegd voor verdere noodzakelijke verbeteringen. Een krachtige voortzetting achten wij noodzakelijk. Voor de verdere verbetering zien wij twee uitdagingen. Deze zijn in lijn met het tweesporenbeleid.

De eerste uitdaging is het op korte termijn vasthouden aan het behalen van de wettelijke termijnen voor de begroting en verantwoordingscyclus. Dit is een uitdaging, omdat de Directie Financiën nog altijd diverse obstakels ondervindt die de doorlooptijd van de samenstelling van een jaarrekening negatief beïnvloeden. Voorbeelden van deze obstakels zijn:

- Er zijn nog altijd grote achterstanden in de financiële administratie. Dat vertraagt een tijdige afsluiting van het boekjaar;
- Het is nog steeds problematisch om tijdig relevante financiële informatie van de gelieerde partijen te ontvangen;
- Door het gebrek aan periodieke interne controle bij diensten en afstemming tussen de diensten en de Directie Financiën moeten veel correcties en uitzoekwerk tijdens de samenstelling van de jaarrekening plaatsvinden.

De tweede uitdaging is de verdere verbetering van het financieel beheer van de overheid. Er is op dit gebied nog veel werk te verrichten. Het kabinet, en in het bijzonder de minister van Financiën, moeten hier de komende jaren veel aandacht aan besteden. Voor een goede sturing en beheersing zijn twee randvoorwaarden noodzakelijk: het bestuurlijk accorderen van verbeterplannen inclusief het beschikbaar stellen van de benodigde middelen, en het vervolgens uitvoeren daarvan op een gestructureerde wijze. Een gestructureerde uitvoering houdt onder andere in dat er sprake is van:

1. Een realistische planning met concreet geformuleerde doelstellingen en meetbare resultaten, waarbij onderscheid gemaakt wordt tussen de korte en lange termijn;
2. Een duidelijke toedeling van de verantwoordelijkheden op zowel bestuurlijk als ambtelijk niveau;
3. Voldoende 'sense of urgency' bij alle stakeholders, zowel bestuurlijk als ambtelijk;
4. Periodieke verantwoording over de voortgang en indien nodig bijsturing.

De plannen van de werkgroep Comptabel bestel voldoen onvoldoende aan deze voorwaarden. De plannen zijn bij de ondertekening van het Memorandum weliswaar aan de stuurgroep aangeboden, maar zijn niet door de minister van Financiën en/of het kabinet formeel geaccordeerd. Daarnaast zijn de plannen van de werkgroep niet op gestructureerde wijze uitgevoerd. Zo ontbrak het bijvoorbeeld aan het beleggen van verantwoordelijkheden en is er tot heden nog geen verantwoording afgelegd over de resultaten van het project.

4 Jaarrekening 2011

4.1 Inleiding

Dit hoofdstuk gaat in op de belangrijkste bevindingen van het verrichte onderzoek naar de jaarrekening 2011. Wij beschrijven eerst de van toepassing zijnde normen. Daarna gaan wij in op onze bevindingen van het onderzoek naar de jaarrekening en de begrotingsrealisatie.

4.2 Normen

In deze paragraaf beschrijven wij de normen voor de jaarrekening en voor de begrotingsrealisatie.

Jaarrekening

De jaarrekening van het Land wordt opgesteld op basis van de comptabiliteitsvoorschriften. De comptabiliteitsvoorschriften zijn vastgelegd in de CV 1989, een aantal landsbesluiten, al dan niet houdende algemene maatregelen en ministeriële regelingen. De CV 1989 bepaalt dat de jaarrekening dient te bestaan uit een balans, exploitatierekening, staat van investeringen, staat van herkomst en besteding der middelen en exploitatieoverzicht van elk ministerie. De eerste drie onderdelen dienen te worden toegelicht in de jaarrekening.

De CV 1989 schrijft ook voor dat de wijze van inrichting van het exploitatieoverzicht en de jaarrekening moet worden vastgesteld bij landsbesluit houdende algemene maatregelen. Dit landsbesluit bestaat niet.

Voor het inhalen van de achterstanden van de jaarrekeningen heeft de werkgroep Wegwerken achterstanden minimale kwaliteitseisen opgesteld, waaraan de jaarrekeningen moeten voldoen. Deze eisen zijn:

1. De jaarrekening sluit aan met de financiële administratie en met de jaarrekening van de gelieerde partijen;
2. De jaarrekening wordt opgesteld conform de inrichtings- en waarderingsgrondslagen zoals die door de Directie Financiën zijn opgesteld;

3. De inrichtings- en waarderingsgrondslagen worden consequent toegepast over de jaren heen.

Ook zijn afspraken gemaakt over de te verrichten activiteiten van de controlerende instanties. Deze zijn beschreven in paragraaf 3.3.

Begrotingsrealisatie

De Staten hebben het budgetrecht. Dit betekent dat ministers autorisatie van de Staten moeten krijgen om verplichtingen te mogen aangaan. Deze autorisatie wordt gegeven door de goedkeuring van de begroting van het Land. De goedkeuring van de begroting door de Staten wordt op het niveau van budgethouder/hoofdkostensoort gegeven.

Ook wanneer een minister begrotingsposten overschrijdt, dient deze daartoe vooraf autorisatie van de Staten te krijgen. Een dergelijke overschrijding is, conform artikel 14 CV 1989, alleen mogelijk indien het betalingsverplichtingen betreft die niet kunnen worden uitgesteld tot een volgend begrotingsjaar. De autorisatie moet worden gegeven door een landsbesluit houdende algemene maatregelen. Nadat de minister de machtiging heeft gekregen, dient hij een ontwerp voor een landsverordening tot wijziging van de landsverordening tot vaststelling van de begroting van zijn ministerie, op te stellen.

4.3 Aansluiting jaarrekening

Voor de aansluitingswerkzaamheden hebben wij onderzocht of de in paragraaf 4.2 vermelde onderdelen van de jaarrekening intern consistent zijn. Met interne consistentie wordt bedoeld dat de onderdelen van de jaarrekening met elkaar aansluiten en dat deze onderdelen rekenkundig juist zijn. Daarnaast hebben wij onderzocht of de in de jaarrekening opgenomen begrotingscijfers aansluiten op de goedgekeurde begroting. Als laatste hebben wij onderzocht of de jaarrekening aansluit op de financiële administratie. Hierbij hebben wij niet vastgesteld of de in de financiële administratie opgenomen cijfers juist, volledig en/of rechtmatig zijn. Dit is ook niet door de CAD gedaan. Het gevolg hiervan is dat door beide controleorganen geen zekerheid kan worden verschaft over de getrouwheid[8] van de jaarrekening.

[8] De jaarekening wordt geacht een getrouw beeld te geven als die geen materiële afwijkingen bevat. Dat wil zeggen, geen afwijkingen (fouten) die de beslissingen van de gebruikers zouden kunnen beïnvloeden.

De bevindingen over de diverse aansluitingswerkzaamheden worden in de onderstaande tabel weergegeven.

Tabel 3: Bevindingen aansluitingswerkzaamheden

2011	Bevindingen
Interne consistentie	- Met uitzondering van de staat van herkomst en besteding van middelen hebben wij alle verplichte onderdelen van de jaarrekening aangetroffen. Volgens de toelichting is het niet kunnen opstellen van de staat van herkomst en besteding van middelen te wijten aan het ontbreken van een volledige aansluiting met de SIAD betreffende de belastingontvangsten.
Aansluiting goedgekeurde begroting	- De jaarrekening 2011 van het Land is intern consistent met uitzondering van enkele kleine verschillen. Deze verschillen zijn niet materieel.
Aansluiting financiële administratie	- De in de jaarrekening opgenomen begrotingscijfers sluiten aan op de goedgekeurde begroting. - De exploitatierekening sluit aan op de financiële administratie, waarin ook de cijfers van de gelieerde partijen zijn opgenomen. Wij wijzen er op dat sommige cijfers van de gelieerde partijen nog voorlopige cijfers zijn, omdat voor een deel van deze partijen nog geen jaarrekening beschikbaar is. - Bij de aansluiting van de financiële administratie met de balans in de jaarrekening is een verschil geconstateerd van AWG 80.505. Dit bedrag betreft een verschil dat in eerdere boekjaren is ontstaan en is niet te verklaren door de Directie Financiën. Dit verschil is ook door de CAD gerapporteerd.

4.4 Begrotingsrealisatie

In deze paragraaf beschrijven wij de begrotingsrealisatie. Wij onderzoeken in hoeverre er bij de realisatie van de begroting 2011 voor de middelen en de kosten een overschrijding [9] of onderschrijding [10] is ten opzichte van de goedgekeurde begroting. Eerst beschrijven wij het niveau van budgethouder/hoofdkostensoort, daarna het ministerieniveau (inclusief totaalniveau). De begrotingsrealisatie op het niveau van budgethouder/hoofdkostensoort raakt het budgetrecht van de Staten. De begrotingsrealisatie op ministerieniveau raakt het budgetrecht niet, maar is ter informatie bijgevoegd. Tot slot gaan wij in op het wettelijk traject van de autorisatie van overschrijdingen.

[9] Er is sprake van overschrijdingen als de gerealiseerde cijfers hoger zijn dan begroot.
[10] Er is sprake van onderschrijdingen als de gerealiseerde cijfers lager zijn dan begroot.

Budgethouder/hoofdkostensoort

Op het niveau van budgethouder/hoofdkostensoort zijn er verschillende overschrijdingen geconstateerd. In onderstaande tabel worden de vijf grootste overschrijdingen (in absolute bedragen) op het niveau van budgethouder/hoofdkostensoort weergegeven.

Tabel 4: Vijf grootste overschrijdingen

Budgethouder/ hoofdkostensoort	Begroot	Werkelijk	Overschrijding	In % t.o.v. de begroting
Overig Volksgezondheid en Sport / 4700 Bijdragen en afschrijvingen	115.621.000	127.166.269	11.545.269	10%
Overige Onderwijs en Justitie / 4700 Bijdragen en afschrijvingen	1.973.800	12.861.252	10.887.452	552%
Overige Financiën, Communicatie, Utiliteiten en Energie / 4509 Rente en koersverschillen	0	5.842.463	5.842.463	-
Infrastructuur / 4300 Goederen en diensten	15.368.400	18.132.478	2.764.078	18%
Politie / 4100 Personeel	54.880.800	57.039.579	2.158.779	4%

Bron: Jaarrekening van het Land 2011

De overschrijding van de budgethouder Overige Financiën, Communicatie, Utiliteiten en Energie wordt, volgens de verklaring in de algemene toelichting op de exploitatierekening, veroorzaakt door het feit dat rente en koersverschillen niet worden begroot. De overschrijdingen van de vier andere budgethouders zijn wel toegelicht. In de toelichting wordt niet vermeld of het betalingsverplichtingen betreft die niet tot het volgend begrotingsjaar konden worden uitgesteld.

Ministerieniveau

Wij hebben per ministerie de gerealiseerde kosten en middelen zoals die zijn opgenomen in de jaarrekening vergeleken met de goedgekeurde begroting.

Ondanks dat er kostenoverschrijdingen voorkomen op het niveau van budgethouder/hoofdkostensoort, constateren wij dat de gerealiseerde kosten bij vrijwel alle ministeries lager zijn dan begroot. De reden hiervan is dat binnen een ministerie naast overschrijdingen ook onderschrijdingen voorkomen die op totaalniveau worden gesaldeerd. Wij hebben bij één ministerie een overschrijding geconstateerd, namelijk bij het ministerie van Volksgezondheid en Sport. Deze overschrijding wordt in de jaarrekening nader toegelicht. In de totaliteit van alle ministeries is er een onderschrijding van AWG. 23,5 miljoen bij de kosten (zie tabel 5).

Tabel 5: Realisatie kosten

Ministeries	Begroot	Werkelijk	Over- (-) of onder-schrijding (+)	In % t.o.v. de begroting
Algemene Zaken	90.988.300	85.755.886	5.232.414	6%
Infrastructuur, Integratie en Milieu	135.351.700	129.424.602	5.927.098	4%
Toerisme, Transport en Arbeid	53.224.200	52.114.160	1.110.040	2%
Economische Zaken, Sociale Zaken en Cultuur	107.683.700	99.498.873	8.184.827	8%
Volksgezondheid en Sport	181.626.000	190.500.068	-8.874.068	-5%
Justitie en Onderwijs	440.748.800	433.482.601	7.266.199	2%
Financiën, Communicatie, Utiliteiten en Energie	287.069.400	282.404.688	4.664.712	2%
Totaal	**1.296.692.100**	**1.273.180.878**	**23.511.222**	**2%**

Bron: Jaarrekening van het Land 2011

Ook de gerealiseerde middelen zijn bij vrijwel alle ministeries lager dan begroot. Alleen bij het ministerie van Justitie en Onderwijs is er sprake van een hogere realisatie. In de toelichting op de exploitatierekening wordt aangegeven dat de onderschrijdingen voornamelijk veroorzaakt zijn door tegenvallende opbrengsten en/of ontvangsten. Deze toelichting geeft geen helder inzicht in de oorzaken van de tegenvallers. In de totaliteit van alle ministeries zijn de gerealiseerde middelen AWG. 21,4 miljoen lager dan begroot (zie tabel 6).

Tabel 6: Realisatie middelen

Ministeries	Begroot	Werkelijk	Over- (+) of onder-schrijding (-)	In % t.o.v. de begroting
Algemene Zaken	18.637.000	18,010,843	-626.157	3%
Infrastructuur, Integratie en Milieu	37.828.400	29,575,107	-8.253.293	22%
Toerisme, Transport en Arbeid	19.423.300	12.124.192	-7.299.108	38%
Economische Zaken, Sociale Zaken en Cultuur	7.593.500	4.665.358	-2,928.142	39%
Volksgezondheid en Sport	20.759.200	18.609.308	-2.149.892	10%
Justitie en Onderwijs	7.804.500	10.463.908	2.659.408	-34%
Financiën, Communicatie, Utiliteiten en Energie	908.571.200	905.740.875	-2.830.325	0,3%
Totaal	**1.020.617.100**	**999.189.591**	**-21.427.509**	**2%**

Bron: Jaarrekening van het Land 2011

Autorisatie kostenoverschrijdingen

Wij hebben onderzocht of autorisatie is verkregen voor de overschrijdingen op het niveau van budgethouder/hoofdkostensoort. Uit het jaarverslag van de Raad van Advies over 2011 blijkt dat het kabinet een ontwerplandsverordening tot wijziging van de landsverordeningen tot vaststelling van de begroting van het dienstjaar 2011 op 22 november 2011 heeft ingediend. De Raad van Advies gaf aan dat zij zich kon verenigen met de inhoud en doelstelling van het ontwerp en gaf het kabinet in overweging om het aan de Staten aan te bieden. Wel ontbrak volgens de Raad van Advies een duidelijke toelichting op een aantal voorgestelde wijzingen.

Op 28 december 2011 is het ontwerp goedgekeurd en daarmee is de landsverordening tot vaststelling van de begroting van de ministeries van het Land voor het dienstjaar 2011 gewijzigd. Ondanks deze wijziging van de begroting 2011 hebben zich diverse overschrijdingen voorgedaan op het niveau van budgethouder/hoofdkostensoort. Deze overschrijdingen zijn na het afsluiten van het dienstjaar bekend geworden en zijn niet in de ontwerplandsverordening tot wijziging van de begroting 2011 opgenomen. Bij het anticiperen van de overschrijdingen zijn blijkbaar niet alle kosten meegenomen. Doordat werd aangenomen dat vanwege de wijziging van de begroting 2011 er geen kostenoverschrijdingen meer zouden optreden, is de procedure van artikel 14 CV 1989 niet meer toegepast. De Staten hebben hun budgetrecht niet volledig kunnen uitoefenen.

5 Conclusies en aanbevelingen

5.1 Hoofdconclusie

Het aanbieden van alle jaarrekeningen sinds 1961 symboliseert een nieuwe start voor het financieel beheer van het Land. Die is hard nodig. In de periode 1986-2010 hebben de CAD en de Algemene Rekenkamer veelvuldig gerapporteerd over de ernstige tekortkomingen die aan het licht kwamen tijdens de onderzoeken naar de jaarrekeningen. Tekortkomingen die een goed financieel beheer in de weg stonden, maar ook nog steeds staan. Want ook al zijn er grote stappen gezet, er moet nog veel gebeuren. Wij zijn verheugd dat er over de hele linie een groeiend besef is van het belang van een goede verantwoording van de begrotingsuitvoering. Het afsluiten van 25 jaar aan jaarrekeningen zien wij als een belangrijke stap. Maar ook als een eerste stap. Nu is het moment aangebroken om vanaf dit punt verder te bouwen, om het financieel beheer naar een hoger niveau te tillen en om van goede verantwoording een vanzelfsprekendheid te maken.

Wij hebben ons in dit rapport beperkt tot de belangrijkste en de structurele tekortkomingen van de afgelopen 25 jaar. Het voert namelijk te ver om alle bevindingen op detailniveau in één rapport te beschrijven. De verbetering zal echter wel moeten plaatsvinden op detailniveau. Stap voor stap. Wij zullen de ontwikkelingen op dit gebied de komende jaren kritisch blijven volgen en de Staten periodiek informeren over de voortgang. Wij zullen op een constructieve wijze blijven bijdragen aan de verbetering van het financieel beheer, echter meer vanuit onze oorspronkelijke rol.

5.2 Conclusie terugblik op 25 jaar onderzoek

Een terugblik op het verleden leert ons dat er de afgelopen 25 jaar zwaarwegende tekortkomingen in het financieel beheer van het Land waren en nog steeds zijn. Eén daarvan is dat er nog nooit een jaarrekening van het Land is aangeboden aan de Staten. Daarnaast zijn er nog structurele tekortkomingen, die zijn onder te verdelen in vijf categorieën:

1. Wet- en regelgeving;
2. Interne beheersing van financiële processen;

3. Financiële informatievoorziening;
4. Budgetrecht van de Staten;
5. Controle.

Wet- en regelgeving

Veel wet- en regelgeving is ontoereikend, verouderd of onduidelijk. Dit heeft tot gevolg dat de normen waaraan het financieel beheer aan moet voldoen niet actueel en niet eenduidig zijn. Een goed voorbeeld hiervan is het ontbreken van formeel vastgestelde waarderings- en inrichtingsvoorschriften, waardoor het afgeven van een controleverklaring bij de jaarrekening niet mogelijk is.

Interne beheersing van financiële processen

De interne beheersing voldoet veelal niet: de AO/IC is niet vastgelegd, is niet actueel of wordt niet nageleefd. Dit vormt een obstakel voor het goed functioneren van de overheid, zowel op het niveau van besturing als op dat van beheersing en voor een adequate financiële verantwoording. Ook bestaat er hierdoor een grotere kans op zwaarwegende risico's als fraude.

Financiële informatievoorziening

De gebrekkige interne beheersing van de financiële processen leidt ertoe dat de financiële gegevens onvoldoende betrouwbaar zijn. Ook ontbreekt een goed managementinformatiesysteem. Hierdoor wordt onder andere het anticiperen op financiële tegenvallers bemoeilijkt wat kan resulteren in ongeautoriseerde begrotingsoverschrijdingen.

Budgetrecht van de Staten

Het budgetrecht van de Staten wordt aangetast. Dit komt vooral door tekortkomingen die met de kwaliteit van de begroting en het begrotingsproces samenhangen.

Controle

Door het ontbreken van vastgestelde waarderings- en inrichtingsvoorschriften is controle van de jaarrekening slechts in heel beperkte mate mogelijk. Hierdoor is de CAD niet in staat een controleverklaring af te geven bij de jaarrekeningen en kan de Algemene Rekenkamer slechts in beperkte mate (efficiënt) onderzoek doen naar de jaarrekening.

5.3 Conclusie verbetering financieel beheer

Wij constateren dat er enkele belangrijke positieve ontwikkelingen te zien zijn op het gebied van de verbetering van het financieel beheer. Zo is het positief dat het verbeteringstraject is ingezet op basis van een samenwerkingsverband tussen de regering, de Staten en de Algemene Rekenkamer. Hieruit blijkt dat over de hele linie

sprake is van een groeiend besef van het belang van de verantwoording over de begrotingsuitvoering, als onderdeel van een land dat streeft naar bevordering van goed bestuur. De bovengenoemde samenwerking, zowel bestuurlijk als ambtelijk, heeft zijn eerste vruchten afgeworpen. Wij zijn verheugd dat alle achterstanden in de opstelling en de beoordeling van de jaarrekeningen zijn ingehaald. Hiernaast zijn er nog andere ontwikkelingen gaande die als primair doel de verbetering van het financieel beheer hebben. Deze ontwikkelingen richten zich over het algemeen op de door de CAD en de Algemene Rekenkamer gesignaleerde structurele tekortkomingen.

Naast deze positieve ontwikkelingen zien wij ook belangrijke uitdagingen voor het kabinet en de Staten, en in het bijzonder voor de minister van Financiën. De eerste uitdaging is het behalen van de wettelijke termijnen voor de begrotings- en verantwoordingscyclus. Nu de achterstanden in de verantwoording zijn ingehaald, mogen deze in de toekomst in een democratisch land als Aruba niet meer voorkomen. De tweede uitdaging is de verdere verbetering van het financieel beheer van de overheid. De Algemene Rekenkamer constateert dat er al enkele positieve ontwikkelingen te zien zijn, maar dat het noodzakelijk is om hier aandacht aan te blijven geven. Voor een succesvolle uitvoering van de verbetering van het financieel beheer is een gestructureerde aanpak noodzakelijk, evenals 'commitment' van het kabinet en de Staten. Hiertoe dient het kabinet de Staten periodiek te informeren over de voortgang. De Staten kunnen hier zelf ook actief aan bijdragen, door bij het kabinet de door hen gewenste informatie op te vragen.

5.4 Conclusie jaarrekening 2011

Er zijn twee onderdelen onderzocht: de aansluitingen en de begrotingsrealisatie. Wij concluderen dat de jaarrekening in voldoende mate aansluit met de financiële administratie van het Land, waaronder ook inbegrepen de (voorlopige) cijfers van de gelieerde partijen. Wij hebben niet vastgesteld of de in de financiële administratie opgenomen cijfers juist, volledig en/of rechtmatig zijn. Dit is ook niet door de CAD gedaan. Het gevolg hiervan is dat door beide controleorganen geen zekerheid kan worden verschaft over de getrouwheid van de jaarrekening.
De kostenoverschrijdingen die in 2011 voorkomen zijn niet geautoriseerd door de Staten. Dat dit niet gebeurt, hangt samen met de eerdergenoemde tekortkomingen in het financieel beheer. Bovendien worden begrotingsoverschrijdingen niet altijd toegelicht. Wij concluderen dat de Staten hun budgetrecht niet volledig hebben kunnen uitoefenen. Wij maken ons zorgen over de uitholling van het budgetrecht van de Staten.

5.5 Aanbevelingen

Op basis van de bevindingen van dit onderzoek doet de Algemene Rekenkamer vier aanbevelingen:

1. Wij bevelen het kabinet aan prioriteit te geven aan het verbeteren van de wet- en regelgeving, de interne beheersing van de financiële processen, de financiële informatievoorziening en daarmee indirect aan het budgetrecht van de Staten. Pas dan is ook een efficiënte controle mogelijk. De minister van Financiën is de 'motor' in dit verbeterproces.

2. Wij bevelen in dit verband aan dat concrete plannen voor de verbetering van het financieel beheer op korte termijn worden opgesteld en bestuurlijk worden vastgesteld, en dat deze plannen op een gestructureerde wijze aangepakt worden zoals in paragraaf 3.4 is beschreven. Ministers dienen daarbij de benodigde mensen, geld en tijd beschikbaar te stellen om de plannen daadwerkelijk uit te kunnen voeren.

3. Wij bevelen de minister van Financiën aan om periodiek aan de Staten te rapporteren over de voortgang van de verbetertrajecten.

4. Wij bevelen de Staten aan tijdige en deugdelijke verantwoording van het kabinet op te vragen, zowel jaarlijks over de financiën en prestaties van het Land, als over de verbetering van het financieel beheer. Indien nodig dienen de Staten de ministers aan te spreken op hun handelen (of het achterwege blijven daarvan) en op hun verantwoording daarover.

6 Reactie minister van Financiën en nawoord Algemene Rekenkamer

De Algemene Rekenkamer heeft met brief van 24 juli 2012 het rapport 2011 voor bestuurlijke reactie aangeboden aan de minister van Financiën. Wij hebben op 15 augustus 2012 de reactie van de minister ontvangen. Wij hebben hieronder de reactie van de minister integraal opgenomen.

Bestuurlijke reactie minister

De minister schrijft:

"De belangrijkste doelstelling in het kader van de verbetering van het financieel beheer is behaald; de regering is erin geslaagd de achterstanden in de opstelling en indiening van jaarrekeningen weg te werken en er kan voor het eerst tijdig financieel verantwoording worden afgelegd aan de Staten. Deze mijlpaal past in het streven van de regering naar transparantie en deugdelijkheid van bestuur.

Voor wat betreft de verbeteringen in de wet- en regelgeving, heeft het kabinet advies tot herziening van de Comptabiliteitsverordening 1989 ingewonnen van een externe deskundige in overleg met de Werkgroep Comptabel Bestel. Het advies is gepresenteerd aan de Ministerraad en aan de Commissie Landsuitgaven van de Staten. Omdat herziening van de Comptabiliteitsverordening ook voor de Staten van groot belang is, zal mogelijk een vervolgpresentatie aan de commissie Landsuitgaven volgen. Afhankelijk van het resultaat hiervan zal worden aangevangen met het uitwerken van een ontwerplandsverordening tot herziening van de Comptabiliteitsverordening 1989. Bij de herziening van de Comptabiliteitsverordening zullen de kaders van het financieel beheer worden uitgewerkt.

De verbetering van de interne beheersing van de financiële processen is een proces dat langere tijd in beslag zal nemen. De reden hiervoor is dat veranderingen moeten worden aangebracht in processen, werkwijzen en organisatiecultuur in een situatie waarbij het moeilijk is hoog opgeleid, gekwalificeerd financieel-

administratief personeel aan te trekken. Niettemin zijn een aantal belangrijke ontwikkelingen gaande, zoals aangegeven in uw rapport, waarbij de meest belangrijke financiële processen worden aangepakt.

De centrale financiële administratie van het Land wordt bij Directie Financiën gevoerd. Door middel van herziening van de Comptabiliteitsverordening is het mogelijk de kaders te stellen voor het financieel beheer van het Land als geheel en de interne beheersing van Directie Financiën te verbeteren. Vervolgens kan het financieel beheer van de andere diensten hierop worden afgestemd en dient Directie Financiën de andere diensten aan te sturen voor wat betreft de financiële processen. Het op voorhand beschrijven of actualiseren van een AO/IC voor alle overheidsdiensten, zoals u adviseert, waarvan onzeker is of deze past binnen de herziene algemene financiële kaders en waarbij een goede aansturing niet is gewaarborgd, lijkt niet effectief.

In uw brief signaleert u voorts een aantal punten die een risico kunnen zijn voor de tijdige oplevering van toekomstige jaarrekeningen, zoals de vermeende grote achterstanden in de financiële administratie, alsmede het gebrek aan tijdige financiële informatie van gelieerde instellingen. Deze kunnen weliswaar van invloed zijn voor de informatiewaarde van bepaalde posten in de jaarrekening van Land Aruba, maar vormen in geen enkel opzicht een structureel probleem noch een belemmering voor de tijdige oplevering van de jaarrekening. Hoewel de interne controle en afstemming bij diensten constant aan verbeteringen onderhevig dient te zijn, staat de afstemming tussen de diensten en Directie Financiën een tijdige oplevering van de jaarrekening van Land Aruba niet in de weg.

De verdere verbetering van het financieel beheer is een proces dat langere tijd in beslag zal nemen. Naar mijn mening is de herziening van de Comptabiliteitsverordening 1989 een noodzakelijke vervolgstap in dit proces, aangezien hierin de nieuwe kaders van het financieel beheer worden uitgewerkt en geformaliseerd.”

Nawoord Algemene Rekenkamer

Wij zijn het met de minister van Financiën eens dat er met het wegwerken van de achterstanden in de opstelling en indiening van de jaarrekeningen een belangrijke mijlpaal is gerealiseerd. Belangrijk is echter hierbij, dat de landsverordening tot vaststelling van het saldo van de exploitatierekening van de jaarrekeningen 1961 tot en met 2011, aan de Staten worden aangeboden. Hiermee heeft de regering in onze ogen een belangrijke stap gezet richting deugdelijk financieel beheer. Een goed functionerend financieel beheer is immers een voorwaarde voor een transparant en deugdelijk bestuur. Om het financieel beheer structureel te kunnen verbeteren is hier naar onze mening blijvende aandacht voor gewenst. Dit laatste is

wat de Algemene Rekenkamer betreft even belangrijk als het inhalen van de achterstanden.

De Algemene Rekenkamer kijkt dan ook met belangstelling uit naar de uitwerking van een ontwerplandsverordening tot herziening van de CV 1989, zoals toegezegd door de minister van Financiën. Wij staan positief tegenover de initiatieven van de regering om de Staten actief te betrekken bij de voorbereidingen rond de herziening van de CV 1989. Wel attenderen wij de minister van Financiën op het belang van het nemen van tijdige beslissingen, zodat verbeteringen met de nodige vaart kunnen worden uitgevoerd. De minister van Financiën heeft een centrale rol in deze, aangezien het financieel beheer van het Land onder zijn verantwoordelijkheid valt. Wij achten een spoedige herziening van de CV 1989 wenselijk om de kwaliteit van de verantwoording over de uitgaven en het gevoerde beleid verder te kunnen verbeteren.

Wij zijn ons ervan bewust dat een verbetering van de interne beheersing van de financiële processen een lang traject vormt en dat er beperkte kwalitatieve mankracht beschikbaar is. Wij vinden ook dat de volgorde van de te nemen stappen goed doordacht moet zijn; het verbeteringstraject is op dit moment namelijk niet volledig te overzien. Het is aan de minister van Financiën in zijn rol als trekker van de verbeteringen in het financieel beheer, om hier duidelijkheid over te verschaffen aan de Staten. Gezien de bevindingen van dit onderzoek is een gestructureerde aanpak van de verbeteringen in het financieel beheer noodzakelijk. Een gestructureerde aanpak kan de risico's in de uitvoering beperken en de kans vergroten dat het gewenste resultaat wordt behaald. Bovendien is het van belang dat de regering hier de nodige mensen, geld en tijd voor beschikbaar blijft stellen.

Wij merken op dat de minister van Financiën in zijn reactie niet inhoudelijk in gaat op onze aanbevelingen, waarmee wij op hoofdlijnen aangeven 'wat' wij vinden dat gedaan moet worden. De precieze invulling van 'het hoe' is voorbehouden aan de minister van Financiën. Wij begrijpen het standpunt van de minister dat een herziening van de CV 1989 prioriteit heeft boven de beschrijving/actualisering van de AO/IC. Wel houden wij vast aan onze bevinding dat deze laatste bij veel overheidsdiensten aanpassing behoeft.

Wij betreuren het dat de minister van Financiën de door ons gesignaleerde risico's en zorgen over de achterstanden in de financiële administratie, alsmede het gebrek aan tijdige financiële informatie van gelieerde instellingen, interne controle en de afstemming tussen diensten en de Directie Financiën, niet deelt. Wij handhaven ons standpunt betreffende de risico's. Hij geeft namelijk zelf aan dat genoemde punten van invloed kunnen zijn op de informatiewaarde van bepaalde posten in de jaarrekening. Naast een tijdige oplevering blijven wij benadrukken dat ook een

verbetering van de kwaliteit en het informatiegehalte van de jaarrekening in het belang is van het Land.

De Algemene Rekenkamer hecht bijzondere waarde aan het samenwerkingsverband met de regering en de Staten om het financieel beheer van het Land op een hoger plan te brengen. Een democratisch land als Aruba kan zich niet permitteren om geen adequate verantwoording af te leggen aan zijn burgers. Wij zijn daarom van mening dat wij met zijn allen moeten zorgen dat een situatie zoals wij die afgelopen 50 jaar hebben gekend zich niet meer herhaalt. Wij zullen de ontwikkelingen in het kader van het financieel beheer dan ook met belangstelling, kritisch en van dichtbij blijven volgen en daarover rapporteren.

Bijlage 1: Overzicht eerdere jaarrekeningonderzoeken van de Algemene Rekenkamer

Jaar	Doelstelling van het onderzoek	Hoofdconclusie
1986	Summiere beoordeling van de Rekening van de Algemene Dienst 1986	De Algemene Rekenkamer heeft in een brief haar bevindingen over de Rekening 1986 gepresenteerd: - de in de rekening 1986 opgenomen bedragen in de begrotingskolom, zijn andere bedragen dan die in de goedgekeurde landsverordening voorkomen; - er komen zowel onder- als overschrijdingen van kredieten voor in de Gewone Dienst als de Kapitaaldienst die niet correct zijn weergegeven in de rekening 1986; - in de rekening opgenomen saldi zijn niet gecontroleerd en zijn niet betrouwbaar; - de begrotingen van de landsbedrijven zijn niet in het Afkondigingsblad gepubliceerd.
1987	Een globaal oordeel geven over de Rekening van de Algemene Dienst 1987	De Algemene Rekenkamer constateert dat de Rekening 1987 vele tekortkomingen vertoont en dus niet voldoet aan de daaraan te stellen eisen. De tekortkomingen hebben zowel betrekking op formele als materiële zaken, zoals: - de rekening 1987 voldoet niet aan een aantal voorschriften van de comptabiliteitsverordening; - de rekening bevat veel onverklaarbare verschillen. De tekortkomingen zijn voor een groot deel te wijten aan een gebrekkige en slecht functionerende administratie, een ernstig tekortschietende administratieve organisatie en het nagenoeg ontbreken van interne controle.
1988	Een globaal oordeel geven over de Rekening van de Algemene Dienst 1988	De Algemene Rekenkamer constateert dat de Rekening 1988 vele tekortkomingen vertoont en dus niet voldoet aan de daaraan te stellen eisen. De tekortkomingen hebben zowel betrekking op formele als materiële zaken, zoals: - specificaties van posten in de kapitaaldienst respectievelijk de Kas-en Reservedienst ontbreken; - niet nader gespecificeerde correcties in de Kapitaalverhouding tussen het Land en de (lands)bedrijven werden uitgevoerd. De tekortkomingen zijn voor een groot deel te wijten aan een gebrekkige en slecht functionerende administratie, een ernstig tekortschietende administratieve organisatie en het nagenoeg ontbreken van interne controle.
1989	Een globaal oordeel geven over de Rekening van de Algemene Dienst 1989	De Algemene Rekenkamer constateert dat de Rekening 1989 vele tekortkomingen vertoont en dus niet voldoet aan de daaraan te stellen eisen. De tekortkomingen hebben zowel betrekking op formele als materiële zaken, zoals: - er ontbreekt een Financieel Grootboek; - er ontbreekt documentatie waardoor het in veel gevallen niet mogelijk is om de rechtmatigheid van ontvangsten en uitgaven te beoordelen. De tekortkomingen zijn voor een groot deel te wijten aan een gebrekkige en slecht functionerende administratie, een ernstig tekortschietende administratieve organisatie en het nagenoeg ontbreken van interne controle. De Algemene Rekenkamer is verder van mening dat ten aanzien van de administratie van het Land er sprake is van een zorgwekkende situatie. Aan de meest elementaire begrippen van administreren wordt niet voldaan. De financiële administratie is zodanig slecht dat zij totaal geen inzicht geeft in de financiële situatie van het Land. Een extra punt van zorg hierbij is het feit dat de rekening 1989 geen enkele verbetering vertoont ten opzichte van, wellicht zelfs slechter is dan, de rekeningen van 1987 en 1988.

Jaar	Doelstelling van het onderzoek	Hoofdconclusie
Tranche 1: 1990-1996	Een oordeel vormen omtrent de rechtmatigheid, volledigheid, juistheid en tijdigheid van de cijfers alsmede omtrent de toelichting	De jaarrekeningen 1990-1996 van de Algemene Dienst van het Land voldoen niet aan de te stellen eisen, omdat: - de gepresenteerde jaarrekeningen onvoldoende inzicht geven in de financiële positie van het Land. Naast materiële fouten in de gepresenteerde cijfers ontbraken belangrijke gegevens in de balans en toelichting op de jaarrekening; - de gepresenteerde jaarrekeningen niet geschikt zijn voor het afleggen van verantwoording over het gevoerde beleid; - de waarderingsregels niet consistent zijn toegepast; - de administratieve organisatie, inclusief interne controle, zoals de Algemene Rekenkamer onder andere bij de Directie Financiën aantrof, te veel tekortkoming vertoont om een jaarrekening op te stellen welke onderworpen kan worden aan een accountantscontrole.
Tranche 2: 1997-2000	Aangeven van structurele fouten die de controle van de jaarrekening in de weg staan	- De jaarrekeningen van het Land over de dienstjaren 1997 tot en met 2000 voldoen niet aan de daaraan te stellen eisen en zijn niet (efficiënt) te controleren. Zelfs al zouden deze jaarrekeningen aan een volledige (detail)controle worden onderworpen dan nog zal er geen zekerheid kunnen worden verkregen dat deze een getrouw beeld weergeven van het gevoerde financieel beheer. - het wettelijk kader is niet toereikend om een deugdelijke begroting, een deugdelijk financieel beheer en een deugdelijke financiële verantwoording te waarborgen; - de begroting heeft haar autorisatiefunctie verloren en het budgetrecht van de Staten werd –al of niet door eigen toedoen- uitgehold. Dit is te wijten aan velerlei factoren; - het financieel beheer is reeds jarenlang niet op orde. De signalen die de controlerende instanties sinds jaar en dag hebben gegeven zowel aan ministers als aan de Staten door middel van hun rapporten hebben niet geleid tot het serieus aanpakken van de problemen in de administratieve organisatie en interne controle van het gehele overheidsapparaat. De gevolgen van het langdurig negeren van deze problemen zijn nu zichtbaar, getuigen de (omvangrijke) fraudes en onregelmatigheden die thans aan het licht komen; - de beginbalansposities zijn nimmer gecontroleerd met als gevolg dat er onzekerheid bestaat over de juistheid en volledigheid hiervan. De financiële administratie is niet op orde en niet betrouwbaar. De verantwoordingsfunctie op basis van deze financiële administratie komt in het gedrang. Toetsing op basis van deze financiële administratie of de beleidsdoelstellingen zijn gehaald is niet mogelijk. Evenmin kan deze administratie als instrument dienen in het beheersings- en sturingsproces.
Tranche 3: 2001-2004	Het opsporen van structurele tekortkomingen in de bedrijfsvoering en aangeven waarom jaarrekeningen nog altijd niet (op efficiënte wijze) zijn te controleren	- Het beleids- en begrotingsproces, het personeelsbeheer en het financieel beheer zijn niet op orde. De processen verlopen niet ordelijk en niet controleerbaar, waardoor de rechtmatigheid van de activiteiten niet is gewaarborgd. Er zijn bovendien aanwijzingen dat het ontbreekt aan sturing en beheersing van de onderzochte bedrijfsprocessen; zij zijn niet 'in control'. Hierdoor loopt het Land niet alleen grote risico's op onrechtmatigheden maar ook integriteitrisico's met onregelmatigheden tot gevolg alsmede risico's op gemiste opbrengsten en op verliezen ten gevolge van schadeclaims maar ook door het niet binnenkomen of verjaren van vorderingen en/of door hoge rentekosten; - voor het toetsen van de jaarrekening is het bestaan van een objectief normenkader een noodzakelijke voorwaarde. Wegens het ontbreken van wettelijke voorschriften ten aanzien van de jaarverslaggeving ontbreekt er een normenkader voor de controle hiervan en bestaat er ruimte om naar eigen inzichten een invulling te geven aan de waarderings- en resultaatbepalingsgrondslagen; - de onderzochte bedrijfsprocessen geven in meerdere of mindere mate gebreken te zien op het gebied van personeels- en financieel beheer. Er komen onrechtmatigheden voor, de processen verlopen niet altijd ordelijk terwijl de controleerbaarheid ervan ook vatbaar is voor verbeteringen.

Jaar	Doelstelling van het onderzoek	Hoofdconclusie
Tranche 4: 2005-2007	De mate en de reikwijdte van het onderzoek dat namens de minister van Financiën, door de CAD wordt uitgevoerd. Dit wordt de controledichtheid genoemd	- De CAD heeft geen onderzoek verricht naar de jaarrekening van het Land over 2005 omdat de CAD voor dat jaar zelf betrokken is geweest bij het samenstellen hiervan. Op de jaarrekeningen over de jaren 2006 en 2007 heeft de CAD een aantal specifieke werkzaamheden verricht. Het is voor de CAD niet mogelijk om een accountantscontrole uit te voeren op de jaarrekeningen en het is evenmin mogelijk om een beoordelingsopdracht uit te voeren op de verstrekte financiële gegevens omdat een aanvaardbaar stelsel van financiële verslaggeving ontbreekt en omdat de administratieve organisatie en de maatregelen van interne controle van het Land als geheel onvoldoende zijn. Hierdoor bestaat geen zekerheid over de betrouwbaarheid van de informatie van de jaarrekening; - de CAD heeft over de jaren 2005-2007 met een verschillende frequentie diverse overheidsorganisaties onderzocht. Eenentachtig onderzoeken hadden betrekking op de interne beheersing van zevenenveertig verschillende diensten. Daarnaast werd één publiekrechtelijke rechtspersoon, één Hoog College van Staat en één vast college van advies aan een onderzoek onderworpen. Voor de jaren 2005-2007 heeft geen onderzoek plaatsgevonden naar de directe en indirecte belastingen bij de SIAD. De CAD heeft geen onderzoek verricht naar deze middelen omdat de SIAD in hoge mate gebruik maakt van geautomatiseerde systemen. De juistheid, volledigheid en rechtmatigheid van de bovengenoemde middelen kan alleen effectief worden onderzocht als ter ondersteuning een IT-audit wordt uitgevoerd; - de jaarrekening 2005 van het Land is intern consistent met uitzondering van enkele kleine tekortkomingen. In de aansluitingen van de jaarrekening met de goedgekeurde begroting 2005 én met de financiële administratie zijn geringe verschillen geconstateerd; - de jaarrekeningen 2006 en 2007 van het Land zijn intern consistent met uitzondering van enkele kleine tekortkomingen. In de aansluiting van de jaarrekening met de financiële administratie zijn geringe verschillen geconstateerd.
Tranche 5: 2008-2010	Het vaststellen of de jaarrekeningen een weergave zijn van de financiële administratie	- De jaarrekeningen zijn intern consistent met uitzondering van geringe verschillen. De in de jaarrekeningen genomen begrotingscijfers sluiten aan op de goedgekeurde begrotingen. Wij voegen hier aan toe dat de Algemene Rekenkamer een beperkt onderzoek heeft uitgevoerd (aansluitingswerkzaamheden), onder andere vanwege het ontbreken van verslaggevingsvoorschriften. - wij hebben geconstateerd dat de voorhangprocedure niet is gevolgd. Overschrijdingen zijn niet vooraf aan de Staten voorgelegd. Wij concluderen dat de Staten hun budgetrecht niet volledig hebben kunnen uitoefenen. Zoals wij ook al in onze eerdere rapporten gemeld hebben, maken wij ons zorgen over de uitholling van het budgetrecht van de Staten; - tot slot zijn wij van mening dat de informatievoorziening in de jaarrekeningen verder verbeterd kan worden.

Bijlage 2: Afkortingen

AO/IC	Administratieve organisatie en interne controle
CAD	Centrale Accountantsdienst
CV 1989	Comptabiliteitsverordening 1989
FRA	(afdeling) Financiële Rapportage en Analyse
Land	land Aruba
Memorandum	Memorandum Verbetering financieel beheer land Aruba
Minister di Finansas	Minister di Finansas, Comunicacion, Utilidad y Energia
Minister van Financiën	Minister van Financiën, Communicatie, Utiliteiten en Energie
Pais	Pais Aruba
Parlamento	Parlamento di Aruba
SIAD	Servicio di Impuesto, Aduana y Direccion
SOAB	Stichting Overheidsaccountants Bureau
Staten	Staten van Aruba

Algemene Rekenkamer

T (297) 582 5448
F (297) 582 7687
E rekenkamer@aruba.gov.aw

Wilhelminastraat 6
Oranjestad
Aruba